

ROBERTO SUCCIO

*Lo scudo fiscale (tax shield) tra condono
e tax amnesty*

SOMMARIO: 1. Premessa e collocazione dell'oggetto di studio. - 1.1 La previsione normativa italiana. - 1.2 Definizione della fattispecie in esame. - 2. I singoli paesi extraeuropei. - 2.1 Sud Africa. - 2.2 Argentina. - 2.3 Canada. - 2.4 Stati Uniti. - 2.5 India. - 2.6 Nuova Zelanda. - 3. Conclusioni.

1. *Premessa e collocazione dell'oggetto di studio*

Ritengo preliminare la ricerca di una sorta di giustificazione del tema che mi è stato assegnato: perché lo scudo fiscale?

Probabilmente potrei rispondere che la ragione di interesse, per il comparatista, risiede nel fatto che si tratta di un modello legislativo che viene con successo 'esportato' dall'Italia.

Perché ha origine in Italia? Perché è in Italia che si verificano le condizioni per la sua ideazione e applicazione:

- forte tendenza all'evasione e all'elusione¹;
- fuga di capitali verso l'estero
- crisi finanziaria.
- necessità per l'amministrazione finanziaria di ottenere informazioni per la lotta all'evasione e elusione, in particolare riguardo la consistenza e la collocazione dei patrimoni dei singoli contribuenti.

Lo scudo risponde – invero con una sua eccentricità – e originalità – a queste esigenze.

Sicuramente, d'altra parte, esso consiste anche in un condono² (an-

¹ Si legga sul tema M.G. ALLINGHAM, A. SANDMO, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, in *J. Publ. Econ.*, 1972, p. 323 ss.

² Si leggano per gli approfondimenti anche comparatistici: J. BURKHARD, *Simultaneität und Probleme des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung*, in *Steuerstrafrecht*, ottobre 2003, p. 371; J. KLENGEL, *Das Strafbefreiungserklärungsgesetz. Stolpersteine auf der Brücke in die Steuerehrlichkeit*, in *Betriebs-Berater*, ottobre 2003, p. 2094; M. LANG, J. HERDIN, *Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für*

che se ha caratteri ulteriori di specialità): ha l'effetto di rendere conforme a legge ciò che si presume esser contrario³, liberando il contribuente da ogni obbligo tributario con il pagamento di una somma assai minore dell'imposta ordinariamente prevista (il 2,5% o il 4% in luogo del 43%).

È quindi la possibilità legislativamente garantita ai contribuenti di versare un'imposta predeterminata sul reddito o il patrimonio dietro corrispondente rinuncia dello Stato ad applicare sanzioni e richiedere interessi, oltre che a rinunciare all'azione penale – o a garantire comunque la irrilevanza penale delle condotte anteriormente poste in essere – e a garantire al contribuente per un determinato periodo d'imposta il non assoggettamento a verifica fiscale (e la irrilevanza tributaria delle violazioni alla norma tributaria che dovessero emergere in corso di verifica relativi a quei periodi d'imposta).

In determinati casi, viene così definita anche la previsione normativa di una facoltà del contribuente di dichiarare beni non precedentemente dichiarati al fisco, quindi sottratti all'imposizione, e di adempiere a ogni obbligo violato semplicemente con il versamento di una somma *una tantum*. Generalmente, provvedimenti legislativi di questo tipo prevedono un termine entro il quale il contribuente è tenuto a dichiarare quanto precedentemente non dichiarato, e soprattutto a versare quanto ora dovuto per l'estinzione di ogni pregressa pendenza.

In alcuni casi, in altri ordinamenti, tali provvedimenti sono contenuti non in leggi *ad hoc*, ma in previsioni generali che semplicemente consentono al contribuente che non abbia subito iniziative accertative, quali l'esser stato già sottoposto a verifica fiscale, di regolarizzare la sua posizione in precedenza irregolare secondo un percorso di *voluntary disclosure* al termine della quale verserà l'imposta ma non subirà l'applicazione di sanzioni né il processo penale.

In alcuni Stati, come gli USA, non sono mai stati adottati provvedimenti del primo tipo (non almeno dal governo federale, mentre ve ne sono di origine federata) ma da tempo sono in vigore sotto

'Steueramnestien', in *J. Rechtspoli.*, 2005, p. 52; H.J. PEZZER, *Die geplante Steueramnestie – ein gut gemeinter Schlag ins Wasser?*, in *Deut. Steuerz.* 20, 2003, p. 724; A. SILVESTRI, A. SCHMITZ, J. MALHERBE, *L'ammistie fiscale (Italie, Allemagne, Belgique)*, *Euredia* 2004, p. 471. Per le considerazioni relative al mancato rispetto di principi tributari costituzionali e comunitari, si leggano C. SACCHETTO, G. BIZIOLI, *Quei principi caduti sullo scudo*, in *www.lavoce.info* (consultato il 10 febbraio 2010).

³ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, pp. 118-119; G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e comunitarie*, in *Fisco*, 2003, p. 794 ss.; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, p. 191.

forma di *programs*, quindi di procedimenti amministrativi negoziati, istituiti del secondo tipo.

Un antecedente storico illustre di questi fenomeni si ritrova addirittura nella Stele di Rosetta, il primo documento che storicamente affronta questo tema; in esso si riportano cenni di una *tax amnesty* che fu prevista intorno al 200 A.C. in Egitto, in occasione di un'amnistia che ebbe come effetto la scarcerazione di un numero sensibile di carcerati dalle prigioni.

È evidente la finalità del provvedimento, diretto a controllare i movimenti civili di protesta sociale. Ma altri provvedimenti analoghi si ritrovano nell'Impero Romano, negli anni 401, 411, 434, 445, 450, and 458 B.C. Negli ultimi 30 anni sono numerosissime le nazioni che hanno introdotto provvedimenti di clemenza fiscale: il Belgio (1984, 2004); la Francia (1982, 1986); l'Irlanda (1988, 1993); naturalmente l'Italia (1982, 1984, 2002); la Spagna (1977); l'Austria (1982, 1993); l'Argentina (1987, 1995); la Colombia (1987); l'India (1981, 1997); il Venezuela (1996); Panama (1974); il Canada (1993); Puerto Rico (1988, 1991); la Finlandia (1982, 1984); la Nuova Zelanda (1988); il Portogallo (1981, 1982, 1986, 1988); anche la Russia (1993, 1996, 1997)⁴.

1.1. La previsione normativa italiana

Fondamento positivo dell'istituto è l'art. 13-*bis* del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, come modificato dall'art. 1 del decreto legge 3 agosto 2009, n. 103, convertito dalla legge 3 ottobre 2009, n. 141 che detta disposizioni sul rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato.

È una riedizione del d.l. n. 350 del 2001, prima versione dello scudo⁵.

⁴ Una panoramica ampia anche se non più aggiornata si ritrova in J. HASSELDINE, *Tax Amnesties: An International Review*, in *Bull. Internat. Fisc. Document.*, 7, 1998, p. 304.

⁵ Si veda in argomento la Circolare n. 85 del 2001 (vedila online su www.finanze.it) con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti relativi al decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, che ha previsto per la prima volta la possibilità di emersione delle attività detenute all'estero da parte di soggetti residenti in Italia. In sostanza, attraverso questo provvedimento, è consentito far rientrare in Italia denaro e attività di natura finanziaria (il cosiddetto 'rimpatrio'), oppure continuare a mantenere le proprie attività all'estero ('regolarizzazione'), corrispondendo una somma pari al 2,5% delle attività rimpatriate o regolarizzate oppure sottoscrivendo speciali titoli di Stato per un importo pari al 12% delle attività.

In particolare, la norma prevede al comma 1, la possibilità di far emergere le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero al 31 dicembre 2008 e non dichiarate in violazione della normativa sul 'monitoraggio fiscale'⁶ di cui al decreto legge n. 167/1990, convertito dalla legge n. 227/1990⁷.

L'emersione comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva e avviene con due modalità:

- a) il rimpatrio delle attività detenute in Paesi extra UE;
- b) il rimpatrio ovvero la regolarizzazione⁸ di quelle in essere in Paesi dell'Unione Europea e in Stati aderenti allo Spazio economico europeo.

Il successivo comma 3 prevede che il rimpatrio ovvero la regolarizzazione:

- si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto 103/2009;
- non comportano l'obbligo di segnalazione di cui all'art. 41 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, c.d. 'normativa antiriciclaggio'⁹ relativamente ai rimpatri ovvero alle regolarizzazioni per i quali si determinano gli effetti di cui al comma 4, secondo periodo, dell'articolo 13 bis¹⁰.

Ai sensi del citato comma 4, l'effettivo pagamento dell'imposta:

- a) preclude qualsiasi accertamento tributario e contributivo sulle attività oggetto di emersione¹¹;
- b) estingue le sanzioni amministrative, tributarie, previdenziali e quelle relative al monitoraggio fiscale;

⁶ N. ARQUILLA, *L'agenzia delle entrate illustra la disciplina del monitoraggio fiscale*, in *Corr. trib.*, 38, 2010, p. 3125 ss.; BEGHIN M., B. SANTACROCE, M. POGGIOLI, G. AVITABILE, S. DI MARIA, R. S. CALIA, A. GIGLIO, *Scudo fiscale e azione di contrasto ai paradisi fiscali*, Rimini, 2009.

⁷ Tali somme detenute all'estero si presumono ottenute e mantenute in evasione d'imposta. Si veda M. ANTONINI, *La presunzione di evasione per investimenti e attività finanziarie detenute in Paesi a fiscalità privilegiata*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 192 ss.

⁸ G. MARONGIU, *La regolarizzazione delle attività non rimpatriate*, in *Atti del Convegno Paradigma del 21 e 22 novembre 2001*, Milano, p. 2.

⁹ DI GREGORIO, F. MAINOLFI, *Scudo fiscale-ter e adempimenti antiriciclaggio*, in *Fisco*, 44, 2009, pp. 1-7245.

¹⁰ M. BERNASCONI, *I profili penali dello scudo fiscale nella cornice della premialità*, in *Corr. trib.*, 42, 2009, p. 3415 ss.

¹¹ G. ANTICO, *Scudo fiscale-ter e inibizione dei poteri di accertamento*, in *Fisco*, 43, 2009, p. 7117 ss.

c) prevede, in materia di esclusione della punibilità penale, l'applicazione dell'articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289¹²;

d) rende applicabili le disposizioni antiriciclaggio richiamate dall'art. 17 del decreto legge n. 350/2001, convertito dalla legge n. 409/2001¹³.

Il contribuente¹⁴ è tenuto alla presentazione di una apposita 'dichiarazione riservata' (va sottolineato l'uso da parte del legislatore, per la prima volta, di un vero e proprio neo-ossimoro di grande interesse anche dal punto di vista linguistico) agli intermediari finanziari, che sono esentati dall'obbligo di trasmissione al Fisco di tal informazione (i conti ove sono accreditate le somme e la dichiarazione non devono quindi essere trasmessi all'Anagrafe Tributaria; pertanto quei rapporti finanziari non vengono conosciuti dall'Agenzia delle Entrate: l'anonimato è garantito).

1.2. Definizione della fattispecie in esame

Lo scudo fiscale, proprio in quanto si connota come novazione oggettiva dell'obbligazione tributaria, non può avere fonte negoziale, scaturente da un'attività *iure privatorum* dello Stato né, tantomeno, si può risolvere in una procedura amministrativo-tributaria.

Esso si origina da un'attività che sgorga dalla legge e che consiste in un'estinzione dell'obbligazione tributaria per sostituzione oggettiva con una nuova e diversa obbligazione tributaria, avente anch'essa fonte nella medesima legge. Pare quindi sicuramente suggestivo l'avvicinamento con la transazione di cui all'art. 1965 c.c.

In un'ottica di *tax policy*, vale a dire di scelte di politica fiscale, l'istituto consente in primo luogo l'allargamento della base imponibile: si allarga la platea dei contribuenti che versano le imposte ricomprendendo anche coloro i quali sin qui non hanno versato nulla o hanno versato solo in parte e che avrebbero continuato a non versare spontaneamente¹⁵.

Secondariamente, si anticipa – sempre con l'applicazione della nor-

¹² Leggasi F. ARDITO, *Profili penali dello scudo fiscale*, in *Rass. trib.*, 4, 2010, p. 1157 ss.

¹³ G. MOLINARO, *Gli adempimenti antiriciclaggio nello scudo fiscale*, in *Corr. trib.*, 43, 2009, p. 3502.

¹⁴ G. FRANSONI, *Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale*, in *Corr. trib.*, 34, 2009, p. 2774.

¹⁵ C.J. KZAM NETO, *A norma de anistia no direito tributario*, São Paulo, 2007, che fa riferimento anche a C. PREZIOSI, *Il Condono fiscale, Natura giuridica, funzione, effetti, L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1987.

mativa sopra esposta – l’effettivo utilizzo dello scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie: spirato il termine per l’‘emersione’ (termine costituente anch’esso ulteriore neologismo tributario per indicare la ‘regolarizzazione’ camuffando in parte la finalità condonistica dello scudo) i singoli stati sottoscriveranno, i *tax information exchange agreements* (TIEA)¹⁶.

Si tratta di accordi internazionali che renderanno più agevole e efficace la trasmissione di dati finanziari (compresi i movimenti bancari) da uno Stato all’altro; è chiaro quindi che il legislatore adotta sotto questo profilo un approccio del tipo: «*get to us before we get to you*».

2. I singoli paesi extraeuropei

Oggetto della presente relazione è la disamina degli istituti comparabili (se ve ne sono) o affini allo scudo fiscale negli Stati extra europei.

2.1. Sud Africa

A riprova di quanto indicato in esordio, in ordine alla finalità di mantenimento della *pax socialis* da parte di governi ‘forti’ se non autoritari, si noti come dopo le prime elezioni democratiche del 1994 uno dei primi provvedimenti furono proprio i condoni fiscali del *Tax Amnesty Act* nel 1995 e del *Final Relief on Tax, Interest, Penalty and Additional Tax Act* nel 1996.

In questo contesto le finalità politiche – più che di *tax policy* – sono diverse: si trattava di consentire a soggetti che avevano negato l’adempimento agli obblighi tributari a governi non democratici di regolarizzare la loro posizione di fronte alla transizione a governi eletti dal popolo.

Nel 2003 lo scudo fiscale (diretto a far rientrare somme espatriate da società tramite pagamento di somme da parte dei soci) riportò 426 milioni di reddito, portati da violazioni alla disciplina valutaria e di imposizione sul reddito, commesse da persone fisiche, piccole società,

¹⁶ G. CORASANITI, in V. UCKMAR (a cura di), *Il vademecum sul rimpatrio e la regolarizzazione dei capitali illecitamente detenuti all'estero*, Italia Oggi, Milano 2009, p. 11 ss.; R. CORDERIO GUERRA, *Lo scudo fiscale: gli effetti dell'emersione sul periodo d'imposta in corso ed i successivi*, in *Atti del Convegno 'Il rimpatrio e la regolarizzazione dei capitali e delle attività detenute all'estero'* (Milano, 21-22 novembre 2001).

trust, a fronte di un versamento del 10% se le somme sono mantenute all'estero e del 5% se sono rimpatriate, e di una sanzione del 2% dell'importo evaso.

La ridetta disciplina si applica anche agli accordi di *transfer pricing* che hanno prodotto lo stesso effetto (quindi a casi di elusione e non di evasione).

I contribuenti aderenti sono stati 42.672, a costoro sono state irrogate sanzioni variabili dallo 0% per le piccole imprese al 5% per le grandi imprese.

L'efficacia sanante delle normative sopra richiamate è sempre stata subordinata alla dichiarazione fedele di tutti i beni collocati all'estero dal 2006 all'epoca della presentazione della dichiarazione in sanatoria. I vertici dell'Amministrazione dichiararono che chi fosse stato trovato sottoposto ad accertamento e fosse stato trovato nelle condizioni di evasore sarebbe stato severamente sanzionato; troviamo in questo conferma dell'approccio «*get to us before we get to you*».

È seguita poi, da parte del legislatore, la riforma del sistema di tassazione: da un meccanismo fondato sulla rilevanza del luogo di produzione del reddito (*source based*) a un sistema fondato sulla residenza del percipiente (*residence based*).

Ancora in seguito, l'*Exchange Control Amnesty and Amendment of Taxation Laws Act* 12 del 2003 ha introdotto un provvedimento di condono per l'evasione c.d. domestica, vale a dire l'occultamento di materia imponibile non dichiarata ma mantenuta all'interno del territorio dello stato; i giudici tributari alla luce delle previsioni condonistiche hanno limitato il potere dell'Erario di applicare per i contribuenti che non hanno fatto ricorso ad alcuna di tali disposizioni sananti la sanzione del 200% generalmente prevista, riducendo quindi l'ammontare della stessa.

Si è posto il problema di convincere i consulenti a consigliare di accedere alle forme di *tax amnesty* i propri clienti, senza che i medesimi corressero il rischio di esser accusati di aver concorso nell'evasione.

Si è scelto alfine di proteggerne l'identità (cosa che non avviene in USA e in sostanza avviene solo in parte in Italia, in quanto reso anonimo il contribuente si cela almeno in parte anche il suo consulente, poiché noto l'intermediario, ma non il consulente dello 'scudante').

Nel sistema in esame, si ritiene che anche se il contribuente lo rivela, l'Erario non può tenerne conto in sede di accertamento o di indagine penale; si tratta di un dato che è comunicato solo a una *Independent Tax Amnesty Unit*, che ha sostanziale natura di amministrazione altra e indipendente rispetto all'Erario; quei dati non sono comunicati né accessibili per l'Amministrazione finanziaria.

2.2. Argentina

Nel 2009, l'Argentina introduce un provvedimento di riduzione del debito tributario e la sospensione dell'azione penale contro gli evasori¹⁷.

Tre gli elementi fondanti:

- a) la restituzione dell'imposta e dei contributi evasi;
- b) la promozione e protezione dell'evasione lavorativa e contributiva;
- c) *capital disclosure* e rimpatrio dei capitali illecitamente occultati all'estero.

La disciplina in oggetto si applica anche alle controversie già oggetto di accertamento e di contenzioso pendente, incluse le sanzioni. Si prevede una scriminante penale speciale nel caso di definizione della controversia tributaria.

Sono anche previste riduzioni degli importi dovuti conseguentemente all'accertamento tributario quali debiti contributivi e la tassazione al minimo secondo la *presuntive income tax* (PIT) argentina (disciplina omologa agli studi di settore italiani, fondata sulla determinazione in via forfettizzata e statistica del reddito, non secondo il suo calcolo analitico) dei beni rimpatriati e del reddito regolarizzato in Argentina.

L'aliquota prevista è variabile per ogni tributo diretto e indiretto (accise e valore aggiunto incluse), ma si colloca su valori minimi.

2.3. Canada

Il sistema canadese ha introdotto recentemente una procedura amministrativa¹⁸ – non di fonte legislativa/parlamentare – in materia, anche se nel 1991 l'*Income Tax Act and the Excise Tax Act* prevedeva il potere – sotto forma di facoltà discrezionale – dell'Erario di ridurre o esentare dall'obbligo di soggezione a sanzioni o dal pagamento di interessi per imposte non versate sia in materia di imposte sul reddito che in materia di accise. Attualmente, l'istituto di cui è fatta applicazione è denominato «*Voluntary Disclosure Program*» (VDP) e la sua disciplina è esposta in una circolare ministeriale dell'Ottobre 2007.

Il VDP ridetto prevede che a fronte del pagamento integrale dell'imposta si ottiene un parziale esonero dal pagamento degli anni più

¹⁷ A. NÚÑEZ, *Algunas reflexiones sobre el sistema tributario argentino*, in *Per. econ. Trib.*, 224, 2001, p. 65.

¹⁸ Canada Revenue Agency, «*Voluntary Disclosures Program*» (ottobre 2007) e «*Resolving Disputes and Encouraging Voluntary Disclosures*», *Report of the Auditor General of Canada of the House of Commons* (novembre 2004).

remoti rispetto al terzo definito e non si è assoggettati né a sanzioni amministrative né a sanzioni penali.

È necessario:

- 1) che la *disclosure* sia ‘*truly voluntary*’. Nessun accertamento o contenzioso, neppure in forma di inizio di attività ispettiva deve esser stato intrapreso in danno del contribuente;
- 2) la *disclosure* deve essere ‘*complete*’. Ogni omissione va dichiarata ai fini di ogni imposta, a seconda dei casi per i 7 o 10 anni precedenti;
- 3) la *disclosure* deve riguardare anche i casi di ‘*potential penalty*’, vale a dire le ‘*uncertain tax positions*’,
- 4) la *disclosure* deve contenere informazioni che si riferiscono al più all’ultimo periodo d’imposta definito.

Il contribuente – prima di una successiva modifica normativa – poteva iniziare il procedimento in forma anonima tramite un consulente per addivenire a una discussione preliminare e non vincolante e ottenere un interpello dall’Amministrazione. Per perfezionare l’accordo occorre invece espressamente rivelarsi.

Nessuna sanatoria è possibile per fatti connessi al riciclaggio (*money laundering*).

Essa resta applicabile anche per le somme detenute all’estero in violazione degli obblighi di dichiarazione tramite intermediari anche nella forma del c.d. risparmio gestito. Non è previsto in quel caso il rimpatrio materiale o giuridico, basta versare l’imposta; ogni reddito prodotto in futuro in quello stato andrà indicato in dichiarazione.

In tal modo le informazioni sono veicolate all’Erario che può acquisirle e conseguentemente verificarle.

2.4. Stati Uniti

Nel 2009, l’*Internal Revenue Service* (IRS) predispone un *program* (un’attività amministrativa) che prevede il caso di *voluntary disclosure of offshore issues*¹⁹.

Il periodo di validità va dal 23 settembre 2009, sino al 30 giugno 2010 per alcuni soggetti.

Si applica a un *foreign bank account*, a una partecipazione societaria o non societaria, e prevede la presentazione di una dichiarazione per i 6 anni precedenti e il pagamento dell’imposta e degli interessi e una sanzione contenuta: il 20% dell’ammontare del *foreign bank*

¹⁹ IRS Deputy Commissioner Memorandum on Authorization to Apply Penalty Framework to Voluntary Disclosure Requests Regarding Unreported Offshore Accounts, Entities, 27 marzo 2009, vedilo online su www.irs.gov.

account o del valore del bene o partecipazione, nell'anno in cui l'importo o il valore è stato il più elevato. In determinati casi, quali somme oggetto di successione e somme detenute in forma 'statica' quindi senza movimentazione per il tutti i periodi d'imposta che possono ancora esser oggetto di accertamento la sanzione è ridotta al 5%.

Successivamente la Presidenza Obama – in stretto collegamento e assonanza con la disciplina sanante appena accennata – ha introdotto il FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), che prevede accordi per scambio di informazioni specialmente finanziarie e bancarie tra banche e IRS riguardanti operazioni e rapporti di depositari cittadini US o *permanent resident* che dispongano di almeno 500.000 dollari.

Tali scambi di informazioni avvengono in forza della normativa appena citata in via automatica e senza intervento dell'Amministrazione finanziaria dello stato ove si trova la banca (come accadeva sino alla modifica normativa in parola), pena applicazione di una imposta straordinaria del 30% ('*confiscatory tax*') sui redditi generati in USA dalla banca non cooperativa.

Nel gennaio 2010 si introduce un ulteriore *offshore tax compliance program*.

Nel 2012, analoga iniziativa: la somma oggetto di versamento per la definizione va al 27.5%, ed è quindi fissata in misura maggiore al 25% del 2011 e al 20% del 2009.

Si sono poi inasprite tutte le norme in tema di lotta all'evasione rafforzando i poteri dell'IRS e del *Department of Justice*, anche colpendo con indagini penali sia banchieri, fiduciari, consulenti finanziari, avvocati e contabili ma anche semplici *corporate service providers*. Al punto che oramai può dirsi in dubbio la possibilità per persone fisiche non cittadini USA di soggiornare negli USA se sottoposte a indagini penali tributarie, sia di uscire dagli USA se ivi dimoranti (in quanto possono esser colpite da provvedimenti limitativi della libertà personale (*ne exeat respublica*), e per le persone giuridiche da divieti di esercitare la loro attività imprenditoriale.

In data 26 giugno 2012 l'Amministrazione Finanziaria americana ha annunciato l'entrata in vigore dell'*Overseas Americans Program* che intende consentire ai cittadini non residenti di regolarizzare la loro posizione per le imposte US relative a redditi percepiti all'estero e non dichiarati in USA, e mantenuti all'estero in violazione degli obblighi USA.

Si tratta di un'esatta replica dello scudo fiscale italiano.

I dettagli sono stati resi noti il successivo 1 ottobre 2012; si tratta di soggetti che vivono all'estero e che hanno dichiarato circa 1.500 \$ per anno.

Dovranno presentare una dichiarazione (*protective tax return*) *ad hoc* per i redditi degli ultimi 6 anni percepiti e mantenuti all'estero, con sanzioni fortemente ridotte rispetto a quelle ordinariamente previste.

Proprio l'istituto in parola pare decisamente influenzato dallo scudo fiscale italiano, al quale si ispira, del quale è evoluzione interessante e dal quale certamente non prescinde.

In primo luogo, al fine evidentemente di agevolare al massimo l'adesione dei contribuenti, la procedura non è sottoposta ad alcun termine finale, a differenza degli scudi precedenti.

Viene poi fatta salva la facoltà dell'erario nel corso del tempo di applicare sanzioni più elevate e di richiedere requisiti più stringenti per certe categorie di contribuenti; la finalità è anche in questo caso quella di avvantaggiare chi per primo aderisce.

Si prevede poi che debbano essere fornite nelle dichiarazioni reddituali informazioni del tutto complete in ordine alla situazione economica, finanziaria e patrimoniale, pena l'insorgere di responsabilità penali.

Sempre in sede vanno indicati i nomi dei consulenti: si consente all'Erario di orientare anche secondo queste informazioni la propria attività di *intelligence* prima e di verifica dopo della fedeltà delle dichiarazioni.

Va sottolineato come neppure l'esser sottoposti a richiesta di informazioni e ad attività di controllo a seguito delle vicende USA-UBS (ma il meccanismo si applica anche alle attività di verifica derivanti dalla diffusione di informazioni finanziarie da Liechtenstein e da Israele) non impedisce l'*eligibility* ai fini del *program*.

Sotto questo profilo, il '*favor*' per il contribuente è inaspettatamente ben più marcato di quanto avvenga nell'ordinamento tributario italiano.

In conformità con i *programs* del 2009 e 2011 è consentito sia a *corporations*, che a *partnerships*, e *trusts* partecipare al *program*, oltre che ovviamente a persone fisiche.

Solamente se l'IRS ha anche già ottenuto le informazioni dalla banca o finanziaria estera al soggetto contribuente è precluso l'accesso alla procedura si è ineleggibili.

Tal previsione consente all'IRS di render nota la richiesta di informazioni e quindi provocare una vera e propria corsa di contribuenti alla *disclosure*: è così avvenuto l'11 maggio 2012, quando il Dipartimento di Giustizia ha comunicato pubblicamente di aver inoltrato richieste di scambio di informazioni verso il Liechtenstein in forza del *Tax information agreement* sottoscritto dai due stati.

2.5. India

Dal 25 gennaio 2011 l'India studia l'introduzione di uno scudo fiscale, dopo che le autorità tedesche hanno trasmesso anche al governo indiano i nomi di 26 residenti in India ritrovati nella lista Liechtenstein, la cui sottrazione alla Banca da parte dei servizi segreti tedeschi è del 2008.

I nomi degli evasori internazionali giunti in India non sono stati resi pubblici, in quanto il loro utilizzo si vuole, da parte del governo, sia subordinato a un sistema di regole giuridiche certe.

Si stima che un importo variabile da \$500 milioni a \$1.4 miliardi siano le sostanze di indiani evase e portate all'estero; sarebbe quindi la prima *tax amnesty* – simile allo scudo fiscale – introdotta in tempi moderni nel sistema indiano.

Pertanto, tale Stato prevede nel suo sistema tributario l'introduzione di condoni con cadenza annuale o biennale.

2.6. Nuova Zelanda

Dal 2004 si parla di *tax amnesty*, ma sino ad ora si registra un nulla di fatto. 2.6 Nuova Zelanda.

3. Conclusioni

Lo scudo fiscale italiano appare quindi caratterizzato, specie se posto a confronto con altre discipline aventi analoga funzione, da determinati elementi.

Esso ha radice normativa nella legge statale (elemento raramente presente negli altri sistemi).

L'istituto in principalità garantisce il contribuente da ripensamenti dell'Erario; una volta sanata l'irregolarità delle somme o dei beni occultati o detenuti all'estero, si estingue a loro riguardo ogni pretesa ulteriore dell'Erario.

Gli effetti che lo scudo produce sono limitati nel tempo: gli stati che l'hanno adottato, prima l'Italia, hanno dichiarato e effettivamente perseguito l'intensificarsi concreto dell'azione di accertamento internazionale principalmente con il più frequente ricorso agli scambi di informazioni.

Ancora, lo scudo fiscale consente (come i condoni ordinari) l'allargamento della base imponibile.

Tra gli elementi di doglianza, possiamo però notare come esso non paia particolarmente efficiente sotto il profilo dell'ottenimento delle

informazioni da parte dei contribuenti (in ordine all'aver costruito un patrimonio all'estero).

Il regime delle dichiarazioni 'riservate' impedisce infatti all'Erario di conoscere consistenza e collocazione del patrimonio del contribuente.

Eppure, tal previsione – inserita nell'articolato normativo – è presa a modello per alcuni aspetti dal sistema brasiliano.

Quello Stato sta infatti valutando se applicare lo scudo, anche alle società; in quel sistema ove vi è alta propensione all'evasione parimenti è forte la necessità di non aver pendenze con il fisco per ricevere pagamenti dal sistema pubblico, mentre molte sono le acquisizioni di società o le operazioni societarie straordinarie nelle quali l'acquirente richiede la definizione di ogni vicenda fiscale.

Per quanto – anzi forse proprio in quanto – curioso e originale, lo scudo fiscale pare consentire il raggiungimento di fini tra loro talmente lontani da apparire antitetici: una sorta di 'uovo di Colombo' della fiscalità internazionale.